

## Urteil vom 16. Februar 2011, X R 10/10

**Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 04.02.2010 X R 10/08 - Kein Abzug von nicht einkünftebezogenen Steuerberatungskosten - Keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Streichung des § 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG a.F. - Rechtsschutzinteresse für eine Klage - Leichtfertigkeit i.S. des § 378 AO**

BFH X. Senat

EStG § 10 Abs 1 Nr 6, GG Art 3 Abs 1, StSofortPG Art 1 Nr 3, AO § 378, EStG § 12 Nr 1, EStG § 33, EStG § 10 Abs 1 Nr 1a, FGO § 40 Abs 2

vorgehend FG Düsseldorf, 18. März 2010, Az: 1 K 3692/07 E

### Leitsätze

NV: Der Gesetzgeber war nicht aus verfassungsrechtlichen Gründen verpflichtet, den Abzug von Steuerberatungskosten zuzulassen. Die Neuregelung (Streichung des § 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG a.F.) verletzt weder das objektive noch das subjektive Nettoprinzip; auch der Gleichheitssatz wird nicht verletzt. Ein Abzug ist auch im Hinblick auf die Kompliziertheit des Steuerrechts verfassungsrechtlich nicht geboten .

### Tatbestand

- 1 I. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Ehegatten, die im Streitjahr 2006 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden. Im Streitjahr erzielten sie Einkünfte aus Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung und sonstige Einkünfte. Im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 machten sie im Streitjahr gezahlte Steuerberatungskosten, soweit sie durch die Einkunftserzielung veranlasst waren, als Werbungskosten geltend. Im Rahmen ihres Einspruchs vom 17. April 2007 beantragten die Kläger, die übrigen, nicht durch die Einkunftserzielung veranlassten "privaten" Steuerberatungskosten in Höhe von 460,31 € als Sonderausgaben zu berücksichtigen.
- 2 Mit Einspruchsentscheidung vom 22. August 2007 wies der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) den Einspruch als unbegründet zurück. Durch das Gesetz zum Einstieg in ein steuerliches Sofortprogramm (StSofortPG) vom 22. Dezember 2005 (BGBl I 2005, 3682, BStBl I 2006, 79) sei der Sonderausgabenabzug für Steuerberatungskosten nach § 10 Abs. 1 Nr. 6 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ersatzlos gestrichen worden. Steuerberatungskosten, die nach dem 31. Dezember 2005 gezahlt worden seien, könnten nicht mehr als Sonderausgaben berücksichtigt werden.
- 3 Während des finanzgerichtlichen Verfahrens änderte das FA den angefochtenen Bescheid und erklärte die Steuerfestsetzung im Änderungsbescheid vom 15. Juli 2008 hinsichtlich der Nichtabziehbarkeit von Steuerberatungskosten als Sonderausgaben für vorläufig. Das Finanzgericht (FG) hat die von den Klägern erhobene Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 1046 veröffentlichtem Urteil abgewiesen.
- 4 Mit der Revision machen die Kläger geltend:
- 5 Die Abschaffung der Abziehbarkeit von Steuerberatungskosten als Sonderausgaben stelle einen Verstoß gegen das subjektive Nettoprinzip dar. Das subjektive Nettoprinzip gebiete die steuerliche Verschonung des Existenzminimums.
- 6 Rechtsirrig sei das FG davon ausgegangen, dass die Abschaffung des Sonderausgabenabzugs von privaten Steuerberatungskosten die Kläger weder in ihrem Recht aus Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) verletze noch einen Verstoß gegen das Gebot der Folgerichtigkeit darstelle. Entgegen der Auffassung des FG handele es sich bei den Steuerberatungskosten um zwangsläufigen, pflichtbestimmten Aufwand, dem sich der fachlich nicht versierte Steuerzahler aufgrund der Kompliziertheit des Steuerrechts und seiner strafbewehrten steuerlichen Erklärungs- und

Auskunftspflichten nicht entziehen könne. § 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG a.F. habe konsequent der Minderung der Leistungsfähigkeit Rechnung getragen.

- 7 Die Streichung der Vorschrift könne entgegen der Gesetzesbegründung nicht mit Rechtsvereinfachung begründet werden.
- 8 Die Kläger beantragen sinngemäß,  
das FG-Urteil aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2006 dahingehend zu ändern, dass weitere Steuerberatungskosten in Höhe von 460,31 € als Sonderausgaben berücksichtigt werden.
- 9 Das FA beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

- 10 II. Die Revision ist unbegründet und deshalb gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Die Entscheidung des FG ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 11 Zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass das Rechtsschutzinteresse für die Klage nicht allein dadurch entfallen war, dass das FA den angefochtenen Bescheid während des Klageverfahrens wegen des aufgeworfenen verfassungsrechtlichen Streitpunkts für vorläufig erklärt hatte. Die Kläger hatten ihre Rechtsverfolgung nicht auf eine Bezugnahme auf das anhängige Verfahren beschränkt, sondern mit eigenen Überlegungen und Gründen versehen (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18. September 1992 III B 43/92, BFHE 169, 110, BStBl II 1993, 123; BFH-Urteil vom 30. September 2010 III R 39/08, BFHE 231, 7, BStBl II 2011, 11, unter B.II.2.c).
- 12 In der Sache mindern die (übrigen) Steuerberatungskosten in Höhe von 460,31 € im Streitjahr weder die Einkünfte noch das Einkommen der Kläger.
- 13 1. Diese Steuerberatungskosten können weder als Betriebsausgaben noch als Werbungskosten abgezogen werden. Sie sind nicht gemäß § 4 Abs. 4 bzw. § 9 Abs. 1 EStG durch eine bestimmte Einkunftsart veranlasst. Soweit den Klägern Steuerberatungskosten im Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften entstanden waren, hat das FA diese bereits berücksichtigt.
- 14 2. Die (verbliebenen) Steuerberatungskosten können nicht gemäß § 10 EStG als Sonderausgaben abgezogen werden.
- 15 a) Durch das StSofortPG wurde § 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG a.F. mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2006 aufgehoben.
- 16 b) Ein Abzug privat veranlasster Steuerberatungskosten als dauernde Last kommt nicht in Betracht. Dauernde Lasten sind (rentenähnliche) wiederkehrende, allerdings der Höhe nach ungleichmäßige oder abänderbare Leistungen, die aufgrund eines einheitlichen Entschlusses oder eines einheitlichen Rechtsgrundes wiederholt mit einer gewissen Regelmäßigkeit erbracht werden und deren Leistungsinhalt nicht zwingend in Geld oder vertretbaren Sachen besteht (Senatsurteil vom 4. Februar 2010 X R 10/08, BFHE 228, 317, BStBl II 2010, 617, m.w.N.). Traditionell sind dauernde Lasten i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG vornehmlich auf bestimmte Versorgungsleistungen beschränkt; Verpflichtungen aus Dauerschuldverhältnissen, wie z.B. Zinszahlungen, Kaufpreistraten, Mieten, werden nicht erfasst (zu Schuldzinsen: BFH-Urteil vom 14. November 2001 X R 120/98, BFHE 197, 194, BStBl II 2002, 413).
- 17 Die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG sind nicht gegeben; regelmäßige Steuerberatungsleistungen sind keine Versorgungsleistungen. Es genügt nicht, dass die Kläger möglicherweise in späteren Veranlagungszeiträumen --aufgrund eines neuen Entschlusses-- erneut Steuerberatungsleistungen in Anspruch nehmen werden. Zur näheren Begründung verweist der erkennende Senat auf sein Urteil in BFHE 228, 317, BStBl II 2010, 617.
- 18 c) Die als Sonderausgaben zu berücksichtigenden Aufwendungen sind in §§ 10 ff. EStG enumerativ aufgezählt. Sonderausgaben sind nur die dort abschließend aufgeführten --privaten-- Aufwendungen, wenn sie weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind (vgl. § 10 Abs. 1 Satz 1 EStG; Söhn, in: Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff,

EStG, § 10 Rz B 118). Über die normierten Tatbestände hinaus kommt ein Sonderausgabenabzug nicht in Betracht (vgl. Senatsurteil in BFHE 228, 317, BStBl II 2010, 617).

- 19 3. Die (verbliebenen) Steuerberatungskosten sind auch nicht als außergewöhnliche Belastung nach § 33 EStG abziehbar (vgl. Senatsurteil in BFHE 228, 317, BStBl II 2010, 617). Eine außergewöhnliche Belastung liegt vor, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes erwachsen (§ 33 Abs. 1 EStG; BFH-Urteil vom 26. Februar 1998 III R 59/97, BFHE 185, 409, BStBl II 1998, 605). Daran fehlt es im Streitfall (vgl. Senatsurteil in BFHE 228, 317, BStBl II 2010, 617).
- 20 4. Wie der erkennende Senat bereits mit Urteil in BFHE 228, 317, BStBl II 2010, 617 entschieden hat, war der Gesetzgeber auch nicht aus verfassungsrechtlichen Gründen verpflichtet, den Abzug von Steuerberatungskosten zuzulassen.
- 21 a) Die Neuregelung verletzt nicht das objektive Nettoprinzip (vgl. Senatsurteil in BFHE 228, 317, BStBl II 2010, 617); Steuerberatungskosten, die in Zusammenhang mit der Einkünfteerzielung stehen, sind weiterhin abziehbar (vgl. Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 10 EStG Rz 225).
- 22 b) Die fehlende Möglichkeit, außerhalb des Einkunftsbereichs entstandene Steuerberatungskosten abzuziehen, verletzt --entgegen der Rechtsauffassung der Kläger-- auch nicht das subjektive Nettoprinzip (Senatsurteil in BFHE 228, 317, BStBl II 2010, 617; ebenso Kanzler, Gestaltung der Steuerrechtsordnung, Festschrift Lang, 2010, 601, 607 ff.).
- 23 Es ist ein grundsätzliches Gebot der Steuergerechtigkeit, dass die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ausgerichtet wird (Söhn, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 10 Rz A 17). Tragende Grundwertung des § 10 EStG ist die Berücksichtigung einer durch bestimmte zwangsläufige Privatausgaben beeinträchtigten subjektiven Leistungsfähigkeit (Söhn, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 10 Rz A 19), die Berücksichtigung des einkommensteuerrechtlich zu verschonenden Existenzminimums. Für die Bemessung des existenznotwendigen Aufwands ist auf das sozialhilferechtlich gewährleistete Leistungsniveau als eine das Existenzminimum quantifizierende Vergleichsebene abzustellen (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 13. Februar 2008 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125, unter D.II.3.; Senatsurteil vom 18. November 2009 X R 34/07, BFHE 227, 99, BStBl II 2010, 414; unter B.I.3.e cc).
- 24 Die Sozialhilfe umfasst nach § 8 Nr. 1 des Zwölften Buchs Sozialgesetzbuch (SGB XII) vor allem die Hilfe zum Lebensunterhalt (§§ 27 bis 40 SGB XII). Der notwendige Lebensunterhalt umfasst nach § 27 Abs. 1 SGB XII insbesondere Ernährung, Unterkunft, Kleidung, Körperpflege, Hausrat, Heizung und persönliche Bedürfnisse des täglichen Lebens (Einzelheiten bei Münder, in SGB XII - Lehr- und Praxiskommentar, 8. Aufl., 2008, § 27, Rz 9 ff.; vgl. auch § 27a Abs. 1 SGB XII in der Fassung des Entwurfs eines Gesetzes zur Ermittlung von Regelbedarfen und zur Änderung des Zweiten und Zwölften Buchs Sozialgesetzbuch, BTDrucks 17/3958 mit Verweis auf BTDrucks 17/3404). Das Prinzip der Steuerfreiheit des Existenzminimums schützt zwar nicht nur das sog. sächliche Existenzminimum; auch Beiträge zu privaten Versicherungen für den Krankheits- und Pflegefall können Teil des einkommensteuerrechtlich zu verschonenden Existenzminimums sein (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 120, 125, unter D.II.1.). Der Ersatz von Steuerberatungskosten wird sozialhilferechtlich nicht gewährleistet; die Inanspruchnahme von Steuerberatungsleistungen ist nicht Teil des notwendigen Existenzminimums. Der Gesetzgeber ist daher nicht verpflichtet, den Abzug von Steuerberatungskosten unter diesem Aspekt zuzulassen (Kanzler, a.a.O., 601, 607 ff.; a.A. Tipke, Steuerberatung - auf rechtsunsicherem Fundament, Festschrift Schaumburg, 2009, 183, 204: Steuerberatungskosten als Zwangsaufwendungen im weiteren Sinne).
- 25 c) Der Nichtabzug verletzt weder den verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG noch das Gebot der Folgerichtigkeit (Senatsurteil in BFHE 228, 317, BStBl II 2010, 617).
- 26 Der Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln (vgl. die Entscheidungen des BVerfG zur Verfassungsmäßigkeit des § 32c EStG vom 21. Juni 2006 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164; zur Gewerbesteuer vom 15. Januar 2008 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1; und zum Abzug von Versicherungsleistungen gemäß § 10 Abs. 3 EStG in BVerfGE 120, 125). In der Entscheidung zur Pendlerpauschale (BVerfG-Urteil vom 9. Dezember 2008 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210) hat das BVerfG in erster Linie auf das Gebot der Folgerichtigkeit abgestellt.
- 27 Wenn bereits die unvermeidbar zu zahlenden Personensteuern als solche in verfassungsrechtlich zulässiger Weise

als nicht abziehbar behandelt werden dürfen (§ 12 Nr. 3 EStG), dann erst recht die Aufwendungen zur Erfüllung dieser Steuerzahlungspflichten (ebenso Wüllenkemper, Rückfluss von Aufwendungen im Einkommensteuerrecht, 1987, 136; HHR/Kulosa, a.a.O., § 10 Rz 220; Kanzler, a.a.O., 601, 607 ff.); dann ist es auch unter dem Aspekt der Gleichheit und der Folgerichtigkeit nicht notwendig, die Ermittlungskosten zum Abzug zuzulassen (vgl. Senatsurteil in BFHE 228, 317, BStBl II 2010, 617).

- 28** d) Wie der erkennende Senat bereits mit Urteil in BFHE 228, 317, BStBl II 2010, 617 entschieden hat, ist ein Abzug auch im Hinblick auf die Kompliziertheit des Steuerrechts verfassungsrechtlich nicht geboten (ebenso HHR/Kulosa, a.a.O., § 10 Rz 220; a.A. Söhn, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 10 Rz I 2).
- 29** aa) Es ist unbestritten, dass die Einschaltung eines Steuerberaters einem ordnungsgemäßen Ablauf des Besteuerungsverfahrens zugute kommen kann (vgl. etwa Tipke, Steuerberatung tut Not --auch verfassungsrechtlich, Betriebs-Berater 2009, 636; ders., Steuerberatung-- auf rechtsunsicherem Fundament, Festschrift Schaumburg, 2009, 183). Daraus folgt aber nicht die verfassungsrechtliche Verpflichtung für den Gesetzgeber, den Abzug von Steuerberatungskosten zwingend als Sonderausgabe zu normieren.
- 30** bb) § 80 der Abgabenordnung (AO) eröffnet die Möglichkeit, sich durch einen Bevollmächtigten vertreten zu lassen, begründet aber keinen Vertretungszwang. Die Zuziehung eines Steuerberaters beruht auf einer "freien Entscheidung" des Steuerpflichtigen.
- 31** cc) Die Finanzbehörde ist nach § 89 Abs. 1 AO zur Beratung verpflichtet; sie soll die Abgabe von Erklärungen, die Stellung von Anträgen oder die Berichtigung von Erklärungen oder Anträgen anregen, wenn diese offensichtlich nur versehentlich oder aus Unkenntnis unterblieben oder unrichtig abgegeben oder gestellt worden sind; sie erteilt, soweit erforderlich, Auskunft über die den Beteiligten im Verwaltungsverfahren zustehenden Rechte und die ihnen obliegenden Pflichten.
- 32** dd) Auch verlangen die Steuergesetze nichts Unmögliches; gemäß § 150 Abs. 2 AO sind die Angaben in den Steuererklärungen nach bestem Wissen und Gewissen zu machen. Maßstab ist das individuelle subjektive Können und Wissen des einzelnen Steuerpflichtigen. Damit soll die Möglichkeit respektiert werden, die Steuererklärung selbständig, also ohne steuerlichen Berater, zu fertigen (vgl. Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 150 AO Rz 19). Dementsprechend verlangt das Gesetz für das Vorliegen einer Steuerverkürzung i.S. des § 378 AO, dass der Erklärungspflichtige leichtfertig gehandelt hat; leichtfertig i.S. des § 378 AO bedeutet einen erhöhten Grad von Fahrlässigkeit, der etwa der groben Fahrlässigkeit des bürgerlichen Rechts entspricht, aber auf die persönlichen Fähigkeiten des Täters abstellt (BFH-Urteil vom 31. Oktober 1989 VIII R 60/88, BFHE 160, 7, BStBl II 1990, 518, m.w.N.).
- 33** ee) Das Ausfüllen von Steuererklärungsvordrucken kann sicherlich einen erheblichen Aufwand verursachen. Diese Last ist im demokratischen Gemeinwesen "entschädigungslos" hinzunehmen (vgl. Senatsurteil in BFHE 228, 317, BStBl II 2010, 617).
- 34** ff) Dass die These von der Unvermeidbarkeit der Steuerberatungskosten aufgrund der Komplexität des Steuerrechts nicht zu belegen ist, zeigt die Tatsache, dass die große Mehrheit der Steuerpflichtigen ihre Steuererklärung selbst erstellt (HHR/Kulosa, a.a.O., § 10 Rz 220).
- 35** gg) Der Gesetzgeber hat den Wegfall des Sonderausgabenabzugs mit der Rechtsvereinfachung, dem Abbau von Ausnahmetatbeständen und der Verbreiterung der Bemessungsgrundlage begründet (Fraktionsentwurf vom 29. November 2005, BTDrucks 16/105, S. 4). Wie der erkennende Senat bereits in seinem Urteil in BFHE 228, 317, BStBl II 2010, 617 ausgeführt hat, dürften im Hinblick auf die Rechtsvereinfachung Zweifel angebracht sein, da in der Vergangenheit häufig von der nun notwendigen Aufteilung der Kosten abgesehen worden war (vgl. nur R 10.8 der Einkommensteuer-Richtlinien --EStR-- 2005; R 102 EStR bis 2003). Wie die weiteren Gründe zu bewerten sind, kann dahinstehen, da bereits aus den vorstehenden Erwägungen hervorgeht, dass keine verfassungsrechtliche Verpflichtung besteht, den Abzug privater Steuerberatungskosten zuzulassen.
- 36** e) Durch die Vorschrift des § 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG a.F. sollte dem Steuerpflichtigen die Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten und die Wahrung seiner steuerlichen Rechte dadurch erleichtert werden, dass Aufwendungen für die Inanspruchnahme fremder Hilfe begünstigt wurden (BFH-Urteile vom 23. Mai 1989 X R 6/85, BFHE 157, 512, BStBl II 1989, 865; vom 12. Juli 1989 X R 35/86, BFHE 157, 559, BStBl II 1989, 967). Der Gesetzgeber hatte die seinerzeitige Einführung der Abzugsmöglichkeit denn auch nicht mit Leistungsfähigkeitsüberlegungen begründet, sondern damit, dass es "unbefriedigend" sei, Steuerberatungskosten für die private Einkommensteuer nicht abziehen

zu können (zu BTDrucks IV/3189, S. 6). Zusätzlich wurde mit dem Abzugstatbestand ein Vereinfachungszweck verfolgt, weil eine Aufteilung in Betriebsausgaben/Werbungskosten einerseits und nichtabziehbare Aufwendungen andererseits entbehrlich werde (Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Schriftenreihe des Bundesministers der Finanzen Bd. 17, Tz II 449).

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)